JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
17 päivänä kesäkuuta 2010[1]

I Johdanto

1. Latinankielinen sanonta ”de minimis non curat lex” sisältyy kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin[2] ja arvonlisäverojärjestelmädirektiiviin 2006/112/EY,[3] jolla kuudes direktiivi on sittemmin korvattu. Näiden direktiivien nojalla jäsenvaltiot voivat myöntää verovapautuksen pienyrityksille, joiden vuosittainen liikevaihto ei ylitä tiettyä enimmäismäärää.

2. Tätä verovapautusta ei kuitenkaan voida myöntää, jos liiketoimet suorittanut taloudellinen toimija ei ole sijoittautunut asianomaisen jäsenvaltion alueelle. Johdetussa yhteisön oikeudessa säädetään siten nimenomaisesti kotipaikan perusteella määräytyvästä verovelvollisten erilaisesta kohtelusta.

3. Pääasian valittaja Ingrid Schmelz saa Itävallassa asunnon vuokraamisesta tuloja, jotka eivät ylitä pienyritysten verovapautukselle määritettyä raja-arvoa. Häneltä kuitenkin evätään verovapautus Itävallassa, koska hän ei asu sen alueella. Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien tiedustelee, ovatko asianomaiset direktiivien säännökset ja kansalliset täytäntöönpanosäännökset yhdenmukaisia perusvapauksien ja yleisen yhdenvertaisuusperiaatteen kanssa. Unionin tuomioistuimen oikeudenkäyntiin osallistuneet jäsenvaltiot, neuvosto ja komissio pitävät erilaista kohtelua lähtökohtaisesti sallittuna. Siitä mahdollisesti seuraava perusvapauksien rajoittaminen on niiden mukaan perusteltua tehokkaan verovalvonnan varmistamiseksi ja väärinkäytösriskin ehkäisemiseksi.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön oikeus*

– Vuokratulojen verokohtelu

4. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan nojalla kiinteän omaisuuden

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

3 – Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä direktiivi 2006/112).

vuokraus on vapautettu arvonlisäverosta. Itävallan tasavallalle annettiin kuitenkin liittymisasiakirjassa [4] oikeus soveltaa asumiskäyttöön tarkoitetun kiinteän omaisuuden vuokraukseen alennettua verokantaa 31.12.1998 saakka. Tämän sääntelyn voimassaoloa jatkettiin toistaiseksi kuudennen direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2000/17/EY, [5] 28 artiklan 2 kohdan j alakohdassa, ja se sisältyy nykyisin direktiivin 2006/112 117 artiklan 2 kohtaan.

– Pienten yritysten erityisjärjestelmä

5. Toisen arvonlisäverodirektiivin [6] perusteella kuudennen direktiivin 24 artiklassa annettiin jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa pieniä yrityksiä koskevaa erityisjärjestelmää. Säännöksen sanamuoto on seuraava:

”1. Jäsenvaltiot, jotka voisivat kohdata vaikeuksia tavallisen verojärjestelmän soveltamisessa pieniin yrityksiin näiden yritysten toiminnan tai rakenteen vuoksi, voivat vahvistamillaan edellytyksillä ja rajoituksilla, noudattaen 29 artiklassa tarkoitettua neuvottelumenettelyä, noudattaa yksinkertaistettuja verotusta ja veronkantoa koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä, erityisesti vakiokantajärjestelmiä, jos tämä ei johda verotuksen kevenemiseen.

2. Neuvoston yksimielisesti komission ehdotuksesta vahvistamaan päivämäärään saakka, joka ei saa olla myöhäisempi kuin maahantuonnin verollisuuden ja viennin verottomuuden lakkauttamisen päivämäärä jäsenvaltioiden välisessä kaupassa:

a) jäsenvaltiot, jotka ovat käyttäneet 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 14 artiklan mukaista mahdollisuutta ottaa käyttöön verovapautukset tai asteittaiset verohelpotukset, voivat pysyttää voimassa nämä vapautukset ja niiden soveltamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt, jos ne ovat yhdenmukaiset arvonlisäverojärjestelmän kanssa.

Jäsenvaltiot, jotka soveltavat verovapautusta verovelvollisiin, joiden vuosittainen liikevaihto kansallisena valuuttana tämän direktiivin antamispäivän muuntokurssin mukaan on pienempi kuin 5 000 Euroopan laskentayksikköä, voivat korottaa tätä vapautusta enintään 5 000 Euroopan laskentayksikköön.

4 – Norjan kuningaskunnan, Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyn sopimuksen liitteessä XV – Luettelo, josta määrätään liittymisasiakirjan 151 artiklassa – olevan IX jakson (Verotus) 2 kohdan e alakohta (EYVL 1994, C 241, s. 21).

5 – Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta – Itävallan tasavallalle ja Portugalin tasavallalle myönnetyt siirtymäsäännökset – 30.3.2000 annettu neuvoston direktiivi 2000/17/EY (EYVL L 84, s. 24).

6 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11.4.1967 annettu toinen neuvoston direktiivi 67/228/ETY (EYVL 71, s. 1303).

Jäsenvaltiot, jotka soveltavat asteittaisia verohelpotuksia, eivät saa korottaa näiden helpotusten ylärajaa eivätkä muuttaa niiden myöntämisehtoja edullisemmiksi;

b) jäsenvaltiot, jotka eivät ole käyttäneet tätä mahdollisuutta, voivat myöntää verovapautuksen sellaisille verovelvollisille, joiden vuosittainen liikevaihto kansallisena valuuttana tämän direktiivin antamispäivän muuntokurssin mukaan on enintään 5 000 Euroopan laskentayksikköä. Ne voivat tarvittaessa soveltaa asteittaisia verohelpotuksia verovelvollisiin, joiden vuosittainen liikevaihto on suurempi kuin näiden jäsenvaltioiden verovapautuksen soveltamiselle vahvistama enimmäismäärä;

c) Jäsenvaltiot, jotka soveltavat verovapautusta verovelvollisiin, joiden vuosittainen liikevaihto kansallisena valuuttana tämän direktiivin antamispäivän muuntokurssin mukaan on 5 000 Euroopan laskentayksikköä tai suurempi, voivat korottaa tätä verovapautusta sen todellisen arvon säilyttämiseksi.

3. Vapautusten ja asteittaisten verohelpotusten käsitteitä on sovellettava pienten yritysten suorittamiin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

Jäsenvaltiot voivat sulkea tiettyjä liiketoimia 2 kohdassa tarkoitetun järjestelmän ulkopuolelle. Missään tapauksessa 2 kohta ei ole sovellettavissa 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin.

4. Edellä olevan 2 kohdan soveltamisessa viitearvona käytettävä liikevaihto koostuu 5 ja 6 artiklassa määriteltyjen tavaroiden ja palvelujen arvonlisäverottomasta arvosta, siltä osin kuin niitä on verotettava, mukaan lukien liiketoimet, joihin 28 artiklan 2 kohdan nojalla liittyy vapautus, jolla palautetaan edeltävässä vaiheessa maksettu vero 15 artiklan mukaisesti vapautettujen liiketoimien arvosta sekä kiinteistöjä koskevien liiketoimien 13 artiklan B kohdan d alakohdassa tarkoitettujen rahoitusta koskevien liiketoimien ja vakuutuspalvelujen arvosta, jolleivät nämä liiketoimet ole luonteeltaan liitännäisiä.

Yrityksen suorittamia aineellisten tai aineettomien investointitavaroiden luovutuksia ei kuitenkaan oteta huomioon liikevaihtoa laskettaessa.

5. Verovelvolliset, jotka saavat vapautuksen, eivät ole oikeutettuja 17 artiklan mukaiseen vähennykseen eivätkä veron mainitsemiseen laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa.

6. Verovelvolliset, jotka voivat saada vapautuksen, voivat valita joko tavanomaisen arvonlisäverojärjestelmän noudattamisen

tai 1 kohdassa tarkoitetun yksinkertaistetun järjestelmän noudattamisen. Tässä tapauksessa verovelvolliset hyötyvät mahdollisista kansallisen lainsäädännön mukaisista asteittaisista verohelpotuksista.

– –”

6. Direktiivillä 92/111/ETY [7] kuudenteen direktiiviin sisällytettiin 28 i artikla. Tässä säännöksessä kuudennen direktiivin 24 artiklan 3 kohtaan lisättiin alakohta seuraavasti:

”Jäljempänä olevan 28 c artiklan A kohdassa säädetyin edellytyksin suoritetut uusien kulkuneuvojen luovutukset sekä maan alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen toimittamat tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset on kaikissa tapauksissa jätettävä 2 kohdassa säädetyn verovapautuksen soveltamisen ulkopuolelle.”

7. Liittymisasiakirjan [8] liitteessä XV – Luettelo, josta määrätään liittymisasiakirjan 151 artiklassa – olevan IX jakson (Verotus) 2 kohdan c alakohdassa määrätään Itävallan tasavallan osalta seuraavaa:

”Sovellettaessa direktiivin 24 artiklan 2–6 kohtaa ja kunnes yhteisössä annetaan säännöksiä tältä alalta, Itävallan tasavalta saa vapauttaa arvonlisäverosta sellaiset verovelvolliset, joiden vuosittainen liikevaihto on vähemmän kuin 35 000 ecua vastaava määrä kansallisessa valuutassa.”

8. Kuudennen direktiivin 24 artikla ja 24 a artikla, jolla kuudennessa direktiivissä otettiin käyttöön enimmäisliikevaihto, sisällytettiin muutamin tekstinlaadintaan liittyvin muutoksin direktiivin 2006/112 281–294 artiklaan. Direktiivin 2006/112 asian kannalta merkityksellisissä säännöksissä säädetään seuraavaa:

”282 artikla

Tässä jaksossa säädettyjä verovapautuksia ja asteittaisia verohelpotuksia on sovellettava pienten yritysten suorittamiin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

283 artikla

1. Tässä jaksossa säädettyä järjestelmää ei sovelleta seuraaviin liiketoimiin:

– –

c) siihen jäsenvaltioon, jossa arvonlisävero on maksettava, sijoittautumattoman verovelvollisen tekemiin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

7 – 14.12.1992 annettu neuvoston direktiivi 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47).

8 – Mainittu edellä alaviitteessä 4.

[Direktiivin 2006/112 284–286 artikla koskevat valtioita, jotka kuuluivat Euroopan yhteisöön jo ennen 1.1.1978, ja vastaavat olennaisin osin kuudennen direktiivin 24 artiklan 2 kohtaa.]

287 artikla

Jäsenvaltiot, jotka ovat liittyneet 1 päivän tammikuuta 1978 jälkeen, voivat myöntää verovapautuksen sellaisille verovelvollisille, joiden vuosittainen liikevaihto on kansallisena valuuttana niiden liittymispäivänä voimassa olleen muuntokurssin mukaan enintään:

– –

4) Itävalta: 35 000 ecua;

– –

288 artikla

Tässä jaksossa säädetyn järjestelmän soveltamisessa viitearvona käytettävä liikevaihto koostuu seuraavista arvonlisäverottomista arvoista:

1) tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten arvosta siltä osin kuin niitä on verotettava,

2) 110 ja 111 artiklan, 125 artiklan 1 kohdan, 127 artiklan sekä 128 artiklan 1 kohdan nojalla vapautettujen liiketoimien arvosta, joihin liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus;

3) edellä 146–149 ja 151, 152 tai 153 artiklan nojalla vapautettujen liiketoimien arvosta;

4) kiinteistöjä koskevien liiketoimien, edellä 135 artiklan 1 kohdan b–g alakohdassa tarkoitettujen rahoitusliiketoimien ja vakuutuspalvelujen arvosta, jolleivät nämä liiketoimet ole luonteeltaan liitännäisiä.

Yrityksen suorittamia aineellisten tai aineettomien tuotantohyödykkeiden luovutuksia ei kuitenkaan oteta huomioon liikevaihtoa laskettaessa.

289 artikla

Verovelvolliset, jotka saavat vapautuksen, eivät ole oikeutettuja vähentämään arvonlisäveroa 167–171 ja 173–177 artiklan mukaisesti eivätkä saa mainita sitä laskuissaan.

290 artikla

Verovelvolliset, jotka voivat saada vapautuksen, voivat valita joko tavallisen arvonlisäverojärjestelmän noudattamisen tai 281 artiklassa tarkoitettujen yksinkertaistettujen yksityiskohtaisten sääntöjen noudattamisen. Tässä tapauksessa verovelvolliset hyötyvät mahdollisista kansallisen lainsäädännön mukaisista asteittaisista verohelpotuksista."

B *Kansallinen oikeus*

9. Vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1994, jäljempänä vuoden 1994 UStG), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 6 §:n 1 momentin 16 kohdan nojalla kiinteistöjen vuokraus on lähtökohtaisesti vapautettu liikevaihtoverosta. Verosta ei kuitenkaan ole vapautettu kiinteistön vuokrausta (käyttöön antamista) asuintarkoituksiin.

10. Vuoden 1994 UStG:n 6 §:n 1 momentin 27 kohdan nojalla liikevaihtoverosta on lisäksi vapautettu seuraavat:

"pienyrittäjien liiketoimet. Pienyrittäjiä ovat ne elinkeinonharjoittajat, joilla on kotipaikka tai toimipaikka Itävallassa ja joiden 1 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuista liiketoimista syntyvä liikevaihto on verokautena enintään 22 000 euroa [vuoteen 2006 saakka voimassa olleen lain mukaan; vuodesta 2007 lähtien 30 000 euroa]. Liikevaihtoa laskettaessa ei oteta huomioon liitännäisistä liiketoimista, liikkeenluovutukset mukaan lukien, syntyvää liikevaihtoa. Liikevaihtorajan kertaluonteinen ylittyminen enintään 15 prosentilla viiden kalenterivuoden aikana jätetään huomiotta. – –"

11. Vuoden 1994 UStG:n 6 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

"Elinkeinonharjoittaja, jonka liiketoimet ovat 6 §:n 1 momentin 27 kohdan nojalla vapautettuja verosta, voi, kunnes verotuspäätös tulee lainvoimaiseksi, kirjallisella verotoimistolle tehtävällä ilmoituksella luopua siitä, että 6 §:n 1 momentin 27 kohtaa sovelletaan häneen. Ilmoitus sitoo elinkeinonharjoittajaa vähintään viisi kalenterivuotta. Se voidaan peruuttaa ainoastaan kalenterivuoden alusta alkaen. Peruuttamisesta on ilmoitettava viimeistään kyseisen kalenterivuoden ensimmäisen kalenterikuukauden loppuun mennessä."

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

12. Schmelz on Saksan kansalainen ja asuu Saksassa. Schmelz omistaa Itävallassa

asunnon, jota hän vuokraa 330 euron kuukausivuokrahintaan käyttökustannuksilla lisättynä. Hän ei maksa vuokrasta liikevaihtoveroa.

13. Itävallan veroviranomaiset vahvistivat vuokratuloja koskevan liikevaihtoveron nettomääräksi vuoden 2006 osalta 334,93 euroa ja vuoden 2007 osalta 316,15 euroa. Riidanalaisina vuosina Schmelz ei oman ilmoituksensa mukaan ole saanut muuta liikevaihtoa yhteisön alueelta. [9]

14. Koska Schmelz katsoi, ettei hän ole pienten yritysten erityisjärjestelmän perusteella velvollinen maksamaan liikevaihtoveroa, hän valitti verotuspäätöksistä Unabhängiger Finanzsenatiin, joka päätti 4.3.2009 esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 24 artiklan 3 kohdassa ja 28 i artiklassa oleva säännöksen osa ’maan alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen toimittamat tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset’, sellaisena kuin tämä säännös on muutettuna 14.12.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/111/ETY 1 artiklan 21 alakohdalla, sekä mainitun säännöksen kansallisen lainsäädännön osaksi saattava säädös ristiriidassa EY:n perustamissopimuksen ja etenkin sen syrjintäkiellon (EY 12 artikla), sijoittautumisvapauden (EY 43 artikla ja sitä seuraavat artiklat), palveluiden tarjoamisen vapauden (EY 49 artikla ja sitä seuraavat artiklat) tai yhteisön oikeuden turvaamien perusoikeuksien (yhteisön oikeuden yhdenvertaisuusperiaate) kanssa, koska kyseisen säännöksen seurauksena unionin kansalaiset, jotka eivät ole sijoittautuneet kyseisen maan alueelle, jäävät kuudennen direktiivin 24 artiklan 2 kohdassa säädetyn verovapautuksen (pieniä yrityksiä koskeva erityisjärjestelmä) soveltamisalan ulkopuolelle, kun taas unionin kansalaisilla, jotka ovat sijoittautuneet kyseisen valtion alueelle, on oikeus mainittuun verovapautukseen siltä osin kuin kyseinen jäsenvaltio myöntää direktiivin mukaisen verovapautuksen pienyrityksille?

2) Ovatko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston

9 – Tämä käy ilmi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen 17.3.2009 päivätystä ennakkoratkaisupyynnön täydennyksestä.

direktiivin 2006/112/EY 283 artiklan 1 kohdan c alakohdassa oleva säännöksen osa ’siihen jäsenvaltioon, jossa arvonlisävero on maksettava, sijoittautumattoman verovelvollisen tekemiin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin’ sekä mainitun säännöksen kansallisen lainsäädännön osaksi saattava säädös ristiriidassa EY:n perustamissopimuksen ja etenkin sen syrjintäkiellon (EY 12 artikla), sijoittautumisvapauden (EY 43 artikla ja sitä seuraavat artiklat), palveluiden tarjoamisen vapauden (EY 49 artikla ja sitä seuraavat artiklat) tai yhteisön oikeuden turvaamien perusoikeuksien (yhteisön oikeuden yhdenvertaisuusperiaate) kanssa, koska kyseisen säännöksen seurauksena ne unionin kansalaiset, jotka eivät ole sijoittautuneet kyseiseen jäsenvaltioon, jäävät arvonlisäverojärjestelmädirektiivin 282 artiklassa säädetyn verovapautuksen (pieniä yrityksiä koskeva erityisjärjestelmä) soveltamisalan ulkopuolelle, kun taas unionin niillä kansalaisilla, jotka ovat sijoittautuneet kyseiseen jäsenvaltioon, on oikeus saada mainittu verovapautus siltä osin kuin kyseinen jäsenvaltio myöntää direktiivin mukaisen verovapautuksen pienyrityksille?

3) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko kuudennen direktiivin 24 artiklan 3 kohdassa ja 28 i artiklassa oleva säännöksen osa ’maan alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen suorittamat tavaroiden luovutukset ja palveluiden suoritukset’ EY 234 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla pätemätön?

4) Jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko arvonlisäverojärjestelmädirektiivin 283 artiklan 1 kohdan c alakohdassa oleva säännöksen osa ’siihen jäsenvaltioon, jossa arvonlisävero on maksettava, sijoittautumattoman verovelvollisen tekemiin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin’ EY 234 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla pätemätön?

5) Jos kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi, tarkoitetaanko Belgian kuningaskunnan, Tanskan kuningaskunnan, Saksan liittotasavallan, Helleenien tasavallan, Espanjan kuningaskunnan, Ranskan tasavallan, Irlannin, Italian tasavallan, Luxemburgin suurherttuakunnan, Alankomaiden kuningaskunnan, Portugalin tasavallan, Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan (Euroopan unionin jäsenvaltiot) ja Norjan kuningaskunnan, Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan välillä tehdyn Norjan kuningaskunnan, Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan liittymisestä Euroopan unioniin tehdyn sopimuksen liitteessä XV olevan

IX jakson, jonka otsikko on 'Verotus', 2 kohdan c alakohdassa tai kuudennen direktiivin 24 artiklassa 'vuosittaisella liikevaihdolla' kussakin jäsenvaltiossa, jonka osalta pieniä yrityksiä koskevan erityisjärjestelmän soveltamista vaaditaan, saatua vuosittaista liikevaihtoa vai vuoden aikana koko yhteisön alueella saatua elinkeinonharjoittajan liikevaihtoa?

6) Jos neljänteen kysymykseen vastataan myöntävästi, tarkoitetaanko arvonlisäverojärjestelmädirektiivin 287 artiklassa 'vuosittaisella liikevaihdolla' kussakin jäsenvaltiossa, jonka osalta vaaditaan pieniä yrityksiä koskevan erityisjärjestelmän soveltamista, saatua elinkeinonharjoittajan vuosittaista liikevaihtoa vai vuoden aikana koko yhteisön alueella saatua elinkeinonharjoittajan liikevaihtoa?"

15. Ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuivat Itävallan, Saksan ja Kreikan hallitukset sekä Euroopan unionin neuvosto ja Euroopan komissio. Kreikan hallitus esitti ainoastaan kirjallisia ja Saksan hallitus ainoastaan suullisia huomautuksia.

IV Oikeudellinen arviointi

A *Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen*

16. Neuvosto ottaa esille kysymyksen siitä, voidaanko ennakkoratkaisupyyntö ottaa tutkittavaksi. Neuvoston mukaan ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut vasta myöhemmin, ettei Schmelz saa yhteisön alueelta muuta liikevaihtoa kuin riidanalaiset vuokratulot Itävallasta. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin olisi ollut tietoinen tästä jo ennakkoratkaisupyyntöpäätöstä tehdessään, sen ei mahdollisesti olisi tarvinnut esittää ennakkoratkaisupyyntöä, koska neuvoston mukaan Schmelz olisi tällöin katsottava Itävaltaan sijoittautuneeksi verovelvolliseksi.

17. Tähän on huomautettava, että EY 234 artiklan mukaisessa menettelyssä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Kun esitetyt kysymykset koskevat unionin oikeuden

tulkintaa, unionin tuomioistuimen on tämän vuoksi lähtökohtaisesti ratkaistava ne. [10]

18. Unionin tuomioistuin voi siis jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisupyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä yhteisön oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin. [11]

19. Nyt esillä olevan asian osalta on todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ainoastaan välittänyt Schmelzin ilmoituksen edelleen unionin tuomioistuimelle. Ei ole nähtävissä, onko ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin jo tehnyt tämän tiedon osalta tosiseikkoja koskevia tyhjentäviä päätelmiä. Tämä ei kuitenkaan estä ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottamista, koska lähtökohtaisesti ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen asiana on päättää, missä menettelyn vaiheessa se pitää tarkoituksenmukaisena esittää ennakkoratkaisupyynnön unionin tuomioistuimelle. [12]

10 – Ks. mm. asia C-119/05, Lucchini, tuomio 18.7.2007 (Kok., s. I-6199, 43 kohta); asia C-414/07, Magoora, tuomio 22.12.2008 (Kok., s. I-10921, 22 kohta) ja yhdistetyt asiat C-317/08–C-320/08, Alassini ym., tuomio 18.3.2010 (Kok., s. I-2213, 25 kohta).

11 – Ks. mm. asia C-379/98, PreussenElektra, tuomio 13.3.2001 (Kok., s. I-2099, 39 kohta) ja edellä alaviitteessä 10 mainitut asia Magoora, tuomion 23 kohta ja yhdistetyt asiat Alassini ym., tuomion 26 kohta.

12 – Ks. vastaavasti yhdistetyt asiat 141/81–143/81, Holdijk ym., tuomio 1.4.1982 (Kok., s. 1299, Kok. Ep. VI, s. 379, 5 kohta) ja asia C-116/02, Gasser, tuomio 9.12.2003 (Kok., s. I-14693, 27 kohta).

20. Vaikka Schmelzin ilmoittaman tiedon oletettaisiin pitävän paikkansa, se ei tee ennakkoratkaisukysymyksiin vastaamisesta ilmeisen tarpeetonta pääasian ratkaisemisen kannalta. Ei nimittäin ole suinkaan täysin yksiselitteistä, että Schmelzin, jonka liikevaihto muodostuu pelkästään Itävallassa sijaitsevan asunnon vuokraamisesta, on tämän perusteella katsottava sijoittautuneen Itävaltaan sillä seurauksella, että verovapautusta voidaan kiistatta soveltaa häneen.

21. Ennakkoratkaisukysymyksiin on näin ollen vastattava.

B *Vastaukset ennakkoratkaisukysymyksiin*

22. Ensimmäisessä ja toisessa, kolmannessa ja neljännessä sekä viidennessä ja kuudennessa ennakkoratkaisukysymyksessä käsitellään kussakin samaa problematiikkaa. Ainoana erona on se, että niissä viitataan joko kuudennen direktiivin säännöksiin (kysymykset 1, 3 ja 5) tai direktiivin 2006/112 vastaaviin säännöksiin (kysymykset 2, 4 ja 6).

23. Direktiivin 2006/112 johdanto-osan kolmannen perustelukappaleen mukaan kyseinen direktiivi on kuudennen direktiivin

uudelleenlaadittu toisinto, jolla ei periaatteessa muuteta sisällöllisesti olemassa olevaa lainsäädäntöä. Ne säännökset, joihin on kuitenkin uudelleenlaatimisen seurauksena tehty sisältömuutoksia, on mainitun perustelukappaleen mukaan lueteltu tyhjentävästi säännöksissä, jotka koskevat direktiivin saattamista osaksi kansallista lainsäädäntöä ja sen voimaantuloa (412 artikla). Pieniä yrityksiä koskevia säännöksiä (281 artikla ja sitä seuraavat artiklat) ei ole mainittu niissä. Ennakkoratkaisukysymyksiä ei siten tarvitse tarkastella erikseen kuudennen direktiivin ja direktiivin 2006/112 perusteella.

24. Kolme kysymyskokonaisuutta liittyvät myös sisällöllisesti kiinteästi toisiinsa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin painottaa tässä yhteydessä kysymystä säännösten yhteensoveltuvuudesta perusvapauksien kanssa (ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys).

25. Kolmas ja neljäs ennakkoratkaisukysymys tulevat käsiteltäviksi ainoastaan siinä tapauksessa, että direktiivin säännökset *eivät ole sopusoinnussa* perusvapauksien kanssa, minkä seurauksia näillä kysymyksillä pyritään selvittämään.

26. Viidennen ja kuudennen ennakkoratkaisukysymyksen lähtökohtana on se, että pienten yritysten erityisjärjestelmän rajaaminen koskemaan maan alueelle sijoittautuneita on *sopusoinnussa* perusvapauksien kanssa. Nämä kysymykset koskevat säännösten, tarkemmin sanottuna niissä käytetyn vuosittaisen liikevaihdon käsitteen, tulkintaa. Tämä käsite on ratkaiseva sen kannalta, katsotaanko kyseessä olevan pieni yritys. Unabhängiger Finanzsenat katsoo, että vuosittainen liikevaihto voi perustua pelkästään asuin- tai kotipaikkavaltiossa saatuun liikevaihtoon tai koko yhteisön alueella saatuun liikevaihtoon.

27. Ennen ennakkoratkaisukysymysten lähempää tarkastelua haluan esittää joitakin pohdintoja pienten yritysten erityisjärjestelmän luonteesta erityisjärjestelmänä ja tämän järjestelmän tavoitteista. Epäselvää on erityisesti se, missä määrin perusvapaudet ja unionin oikeuden yleiset oikeusperiaatteet sitovat unionin lainsäätäjää ja jäsenvaltioita pieniä yrityksiä koskevan verovapautuksen muotoilemisessa.

1. Alustavat huomautukset

a) Pienten yritysten järjestelmä erityisjärjestelmänä

28. Arvonlisäveroa on lähtökohtaisesti suoritettava kaikista direktiivin 2006/112 2 artiklassa luetelluista liiketoimista, jotka suorittaa direktiivin 9 artiklassa tarkoitettu

verovelvollinen. Direktiiviin sisältyy kuitenkin huomattava määrä erityisiä suorituksia koskevia vapautuksia, joilla on useissa tapauksissa sosiaalipoliittiset tavoitteet.

29. Lisäksi direktiivissä annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa erityisjärjestelmiä (XII osasto) ja poikkeuksia (XIII osasto), jotka poikkeavat yhdenmukaistetusta järjestelmästä. Yksi erityisjärjestelmistä on pienten yritysten erityisjärjestelmä.

30. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on useita kertoja todennut, useilla perättäisillä direktiiveillä ja erityisesti kuudennella direktiivillä toteutettu lainsäädäntöjen yhdenmukaistaminen on edelleenkin vain osittainen. [13] Tavoiteltu yhdenmukaistaminen ei vielä ole toteutunut, koska jäsenvaltioiden sallitaan pitää edelleen voimassa tai antaa tiettyjä säännöksiä, jotka ilman tätä lupaa olisivat direktiivin vastaisia. [14]

31. Jo toisen direktiivin [15] 14 artiklassa annettiin jäsenvaltioille mahdollisuus pysyttää voimassa pieniä yrityksiä koskeva vapautus arvonlisäverosta ja pidätyttiin tältä osin kansallisten säännösten täydellisestä yhdenmukaistamisesta. [16] Tämä erityisjärjestelmä – muutamilla tarkennuksilla täydennettynä – sisällytettiin kuudennen direktiivin 24 artiklaan ja lopuksi direktiivin 2006/112 281 artiklaan ja sitä seuraaviin artikloihin. [17] Ehdotuksessaan kuudenneksi direktiiviksi [18] komissio totesi tältä osin seuraavaa:

”Verovapautuksilla ja asteittaisilla verohelpotuksilla voidaan tietyssä määrin poistaa vaikeuksia, joita arvonlisäveron soveltamisesta usein aiheutuu pienimmille yrityksille. Lisäksi näin voidaan yksinkertaistaa veroviranomaisten hallinnollista työtä. Yleisen kulutukseen kohdistuvan veron, jollainen arvonlisävero on, yhteydessä verovapautusten ja asteittaisten verohelpotusten järjestelmää ei kuitenkaan voida pitää tavanomaisena. Toisaalta samanaikaisesti käytössä olevat kansalliset erityisjärjestelmät voivat muodostaa esteen verotuksellisten rajojen poistamiselle. Tämä

13 – Asia C-165/88, ORO Amsterdam Beheer ja Concerto, tuomio 5.12.1989 (Kok., s. 4081, 21 kohta); asia C-240/05, Eurodental, tuomio 7.12.2006 (Kok., s. I-11479, 50 kohta) ja asia C-462/05, komissio v. Portugali, tuomio 12.6.2008 (Kok., s. I-4183, 51 kohta).

14 – Ks. vastaavasti kuudennen direktiivin 28 artiklaan sisältyvien erityissäännösten osalta asia C-36/99, Idéal tourisme, tuomio 13.7.2000 (Kok., s. I-6049, 38 kohta) ja edellä alaviitteessä 13 mainitut asia Eurodental, tuomion 51 kohta ja asia komissio v. Portugali, tuomion 52 kohta.

15 – Mainittu edellä alaviitteessä 6.

16 – Ks. toisen direktiivin johdanto-osan kuudes perustelukappale.

17 – Ks. pienten yritysten erityisjärjestelmän luonteesta kansallisena erityisjärjestelmänä kuudennen direktiivin johdanto-osan 15. perustelukappaleen toinen virke ja samansisältöinen direktiivin 2006/112 johdanto-osan 49 perustelukappale, joissa todetaan, että ”pienien yritysten osalta on kuitenkin tärkeätä antaa jäsenvaltioiden pysyttää voimassa erityisjärjestelmiään yhteisten säännösten mukaisesti ja pyrkien laajempaan yhdenmukaisuuteen”.

18 – Komission 29.6.1973 esittämä ehdotus neuvoston kuudenneksi direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste, Euroopan yhteisöjen tiedote nro 11/73, s. 25.

on pääasiallinen syy siihen, että ehdotettu järjestelmä on luonteeltaan siirtymäjärjestelmä."

32. Koska pieniä yrityksiä koskeva erityisjärjestelmä muodostaa siten yleisestä arvonlisäverojärjestelmästä poikkeavan erityisjärjestelmän, jota ei ole yhdenmukaistettu täydellisesti, sitä on tulkittava suppeasti ja voidaan soveltaa ainoastaan sikäli kuin se on tarpeen tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi. [19]

33. Pienyrityksiä koskevan verovapautuksen tavoitteena on vahvistaa tämän taloudellisten toimijoiden ryhmän kilpailukykyä. Tarkoituksena on lisäksi säästää pienyritykset rasitteelta, joka arvonlisäveron tilittämiseen liittyisi ja joka olisi kohtuuton niiden toiminnan vähäisyyden vuoksi. Samanaikaisesti järjestelmällä pyritään yksinkertaistamaan hallintoa, kun veroviranomaisten ei tarvitse käsitellä vähäisten veromäärien kantamista suurelta määrältä pienyrityksiä.

34. Unionin lainsäädännössä jätetään tässä yhteydessä jäsenvaltioille harkintavaltaa sen liikevaihtorajan määrittämisessä, jonka perusteella yritys katsotaan pienyritykseksi. Tämän ansiosta jäsenvaltiot voivat ottaa huomioon kansalliset talous- ja hallintorakenteensa.

35. Pienten yritysten erityisjärjestelmän on tarkoitus hyödyttää ainoastaan niitä yrityksiä, joiden taloudellinen toiminta on myös tosiasiallisesti vähäistä. Tämä varmistetaan muiden osapuolten mukaan rajaamalla verovapautus koskemaan maan alueelle sijoittautuneita pienyrityksiä. Näin estetään se, että yritykset hyötyisivät verovapautuksesta väärin perustein useassa valtiossa samanaikaisesti ja että edun saisivat yritykset, jotka eivät tosiasiallisesti ole pienyrityksiä. Lisäksi rajaamalla verovapautus koskemaan maan alueelle sijoittautuneita verovelvollisia varmistetaan se, että veroviranomaiset voivat milloin tahansa esteettä tutkia, ovatko edellytykset tämän edun myöntämiselle tosiasiallisesti olemassa.

b) Osittaisen yhdenmukaistamisen seuraukset ylemmänasteisen unionin oikeuden sitovuudelle

36. On epäselvää, sitovatko perusvapaudet ja yleiset oikeusperiaatteet jäsenvaltioita ja unionin lainsäätäjää myös sellaisilla sääntelyaloilla, joita ei ole yhdenmukaistettu täydellisesti.

19 – Asia C-128/05, komissio v. Itävalta, tuomio 28.9.2006 (Kok., s. I-9265, 22 kohta), jossa viitataan yhdistettyihin asioihin C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998 (Kok., s. I-6229, 34 kohta) ja asiaan C-280/04, Jyske Finans, tuomio 8.12.2005 (Kok., s. I-10683, 35 kohta). Ks. tästä lisäksi asia C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales, tuomio 6.7.2006 (Kok., s. I-6269, 23 kohta).

37. Komissio viittaa asiassa Idéal tourisme annettuun tuomioon [20] ja katsoo, etteivät jäsenvaltiot toimi unionin oikeuden vastaisesti, jos ne antavat yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä poikkeavia säännöksiä osittain yhdenmukaistetulla alalla. Jos jäsenvaltiot käyttävät direktiiviin sisältyvää järjestelymahdollisuutta, niiden on kuitenkin otettava huomioon unionin primaarioikeuden keskeiset säännökset ja määräykset. Jäsenvaltioiden säännökset ovat siten komission mukaan yhteensopivia unionin oikeuden kanssa, kun ne pysyvät direktiivin sallimissa rajoissa ja mahdolliset perusvapauksien rajoitukset ovat perusteltuja yleistä etua koskevista pakottavista syistä.

38. Unionin oikeuden mahdollinen rikkominen ei komission mukaan johdu direktiivistä vaan siitä, että kyseinen jäsenvaltio on käyttänyt vapautusmahdollisuutta tavalla, joka ei ole perusteltu yleistä etua koskevista pakottavista syistä.

39. Voin yhtyä tähän komission näkemykseen ainoastaan osittain.

40. On totta, että verovelvollisia kohdellaan epätäydellisen yhdenmukaistamisen vuoksi eri tavalla sen mukaan, mitä kansallisia säännöksiä niihin sovelletaan. Siten esimerkiksi Espanjaan sijoittautuneille yrityksille myönnetään pienyrityksiä koskeva verovapautus, jos niiden vuosittainen liikevaihto on enintään 10 000 ecua, kun taas itävaltalaisten verovelvollisten osalta raja on 35 000 ecua. [21] Tässä ei kuitenkaan ole kyse kansalaisuuteen perustuvasta syrjinnästä, koska erilaista kohtelua ei voida lukea yhden julkisen vallan käyttäjän syyksi eikä erilaista kohtelua esiinny saman sääntelyjärjestelmän sisällä, vaan se on seurausta samanaikaisesti käytössä olevista eri jäsenvaltioiden yhdenmukaistamattomista säännöksistä. [22] Yhteisöjen tuomioistuin käsitteli vastaavaa tilannetta asiassa Idéal tourisme antamassaan tuomiossa. [23]

41. Pitää myös paikkansa, että jäsenvaltiot kuuluvat unionin oikeuden soveltamisalaan, kun ne käyttävät direktiiviin sisältyvää valtuutusta ja soveltavat yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä poikkeavaa erityisjärjestelmää. [24] Vaikka on totta, että jäsenvaltioilla on lähtökohtaisesti yhä toimivalta määritellä toiminnan harjoittamisen edellytykset alalla, jota ei ole yhdenmukaistettu kattavasti yhteisössä, jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä

20 – Edellä alaviitteessä 14 mainittu asia Idéal tourisme, tuomion 38 kohta.

21 – Ks. direktiivin 2006/112 287 artiklan 2 ja 4 alakohta.

22 – Ks. vastaavasti asia C-513/04, Kerckhaert ja Morres, tuomio 14.11.2006 (Kok., s. I-10967, 20 kohta); asia C-67/08, Block, tuomio 12.2.2009 (Kok., s. I-883, 28 kohta) ja asia C-96/08, CIBA, tuomio 15.4.2010 (Kok., s. I-2911, 25 kohta).

23 – Ks. tästä myös 13.12.2007 esittämäni ratkaisuehdotus asiassa C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008 (Kok., s. I-2283, ratkaisuehdotuksen 32 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

24 – Ks. vastaavasti asia C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008 (Kok., s. I-2283, 33 ja 34 kohta) ja samassa asiassa esittämäni ratkaisuehdotuksen 28 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

toimivaltaansa siten, että ne ottavat huomioon perusvapaudet. [25]

42. Nyt esillä olevassa asiassa verovelvollisten erilainen kohtelu ei kuitenkaan johdu samanaikaisesti käytössä olevista yhdenmukaistamattomista kansallisista säännöksistä tai unionin oikeudessa annetun harkintavallan käyttämisestä kansallisessa lainsäädännössä. Kuudennen direktiivin 24 artiklan 3 kohdassa tai direktiivin 2006/112 283 artiklan 1 kohdan c alakohdassa pikemminkin säädetään pakottavasti, että verovapautusta ei sovelleta jäsenvaltioon sijoittautumattomien verovelvollisten tekemiin suorituksiin.

43. Mikäli tämä direktiiveissä säädetty verovelvollisten asuin- tai kotipaikkaan perustuva erilainen kohtelu ei olisi EUT-sopimuksen tai sen täytäntöönpanossa sovellettavien yleisten oikeusperiaatteiden mukaista, jäsenvaltioille ei jäisi lainkaan harkintavaltaa direktiivien unionin oikeuden mukaisessa täytäntöönpanossa. Ne eivät etenkään voisi laajentaa pienten yritysten erityisjärjestelmää koskemaan maan alueelle sijoittautumattomien verovelvollisten tekemiä suorituksia. Jäsenvaltiot voisivat pikemminkin varmistaa maan alueelle sijoittautuneiden ja maan alueelle sijoittautumattomien pienyritysten yhdenvertaisen kohtelun pelkästään purkamalla pienten yritysten erityisjärjestelmän.

44. Direktiivin säännös, jossa jäsenvaltioille annetaan unionin oikeuden vastainen toimintamahdollisuus mutta ei harkintavaltaa käyttää tätä mahdollisuutta unionin oikeuden mukaisesti, olisi unionin oikeuden vastainen yhtä lailla kuin kansallinen säännös, jossa jäsenvaltio on käyttänyt tällaista mahdollisuutta. [26]

45. Ensimmäiseen ja toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastaamisen yhteydessä on näin ollen ensisijaisesti tutkittava, ovatko mainitut direktiivien säännökset ylemmänasteisten unionin oikeussääntöjen vastaisia. Mikäli näin on, kansalliset säännökset, joilla nämä säännökset on saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä, ovat unionin primaarioikeuden vastaisia samalla tavalla kuin direktiivien säännöksetkin. [27]

25 – Asia C-393/05, komissio v. Itävalta, tuomio 29.11.2007 (Kok., s. I-10195, 29 kohta); asia C-404/05, komissio v. Saksa, tuomio 29.11.2007 (Kok., s. I-10239, 31 kohta) ja asia C-438/08, komissio v. Portugali, tuomio 22.10.2009 (Kok., s. I-10219, 27 kohta).

26 – Ks. tässä yhteydessä asia C-540/03, parlamentti v. neuvosto, tuomio 27.6.2006 (Kok., s. I-5769, ns. perheenyhdistämistapaus), jossa yhteisöjen tuomioistuin on myös tutkinut, sallitaanko riidanalaisen direktiivin säännöksissä jäsenvaltioiden toimia yhteisön oikeuden kanssa ristiriitaisella tavalla vai jätetäänkö niissä jäsenvaltioille riittävästi harkintavaltaa, jotta ne voivat panna säännökset täytäntöön yhteisön oikeuden vaatimusten mukaisesti (ks. erityisesti tuomion 76, 90, 103 ja 104 kohta).

27 – On kuitenkin syytä huomauttaa, että yhteisöjen tuomioistuimella ei ole ennakkoratkaisumenettelyssä toimivaltaa lausua tietyn kansallisen oikeussäännön yhteensopivuudesta yhteisön oikeuden kanssa. Jäsenvaltioiden tuomioistuinten on päinvastoin tehtävä omat päätelmänsä yhteisöjen tuomioistuimen suorittamasta yhteisön oikeuden tulkinnasta ja jätettävä tarvittaessa soveltamatta kansallista säännöstä (vakiintunut oikeuskäytäntö, ks. mm. asia C-380/05, Centro Europa 7, tuomio 31.1.2008, Kok., s. I-349, 49 ja 50 kohta ja asia C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales, tuomio 26.1.2010, Kok., s. I-635, 23 kohta).

46. Asian kannalta merkityksellisten direktiivien säännösten pätevyyttä ei kuitenkaan voida määrittää ennen kuin niiden merkitys on selvitetty. Tästä syystä tarkastelen viidettä ja kuudetta ennakkoratkaisukysymystä ennen ensimmäistä ja toista ennakkoratkaisukysymystä.

2. Viides ja kuudes ennakkoratkaisukysymys

47. Menettelyyn osallistuneilla osapuolilla – sikäli kuin ne ovat ottaneet kantaa tähän kysymykseen – on erilainen näkemys siitä, miten viidenteen ja kuudenteen ennakkoratkaisukysymykseen olisi vastattava. Määritettäessä sitä, onko kyseessä pienyritys, on komission mukaan otettava huomioon yhteisön alueella saadun liikevaihdon kokonaismäärä. Itävallan ja Saksan hallitukset sitä vastoin katsovat, että kyseeseen tulee ainoastaan kotipaikkavaltiossa saatu liikevaihto.

48. Koska säännösten sanamuotoon ei sisälly yksiselitteistä viitettä niiden oikeasta tulkinnasta, säännösten merkitys on selvitettävä ottamalla huomioon niiden merkitys ja tavoite.

49. Komissio perustelee tulkintaansa ennen kaikkea sillä, että sääntelyn tavoitteena on vähentää sellaisiin yrityksiin kohdistuvaa rasitetta, jotka harjoittavat tosiasiallisesti ainoastaan vähäistä taloudellista toimintaa. Direktiivissä vahvistetun liiketoimintakokonaisuuden periaatteen mukaisesti huomioon on otettava koko unionin alueella harjoitettavan toiminnan laajuus. Jos pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltamisen kannalta merkityksellisen vuosittaisen liikevaihdon määrittämisessä otetaan huomioon pelkästään asuin- tai kotipaikkavaltiossa saatu liikevaihto, edun voivat komission mukaan saada teoriassa myös yritykset, joiden kohdalla liikevaihtoraja ylittyy, kun huomioon otetaan myös niiden ulkomaantoiminnot. [28]

50. Itävallan ja Saksan hallitukset sitä vastoin painottavat hallinnon yksinkertaistamista koskevaa tavoitetta.

51. Tässä yhteydessä on syytä muistuttaa, että pienyrityksiä koskeva verovapautus perustuu osittain yhdenmukaistettuihin säännöksiin, joita sovelletaan ainoastaan maan alueelle sijoittautuneisiin verovelvollisiin. Tätä vapautuksen rajaamista maan alueelle sijoittautuneisiin verovelvollisiin perustellaan ensisijaisesti sillä, että myös muiden kuin maan alueelle sijoittautuneiden pienyritysten

28 – Tässä mielessä voitaisiin ymmärtää myös toteamukset, jotka sisältyvät julkisasiamies Sharpstonin 27.4.2006 esittämään ratkaisuehdotukseen asiassa C-128/05, komissio v. Itävalta, tuomio 28.9.2006 (Kok., s. I-9265, ratkaisuehdotuksen 39 kohta). Tässä asiassa ei kuitenkaan ollut kyse liikevaihdon laskennasta yrityksen kotipaikkavaltiossa vaan valtiossa, johon verovelvollinen ei ole sijoittautunut.

toiminnan valvonta muodostaisi kohtuuttoman rasitteen veroviranomaisille.

52. Jos vuosittaisen liikevaihdon määrittämisessä olisi otettava huomioon myös liikevaihto, jonka maan alueelle sijoittautuneet pienyritykset saavat muissa jäsenvaltioissa, kotipaikkavaltion veroviranomaisten olisi Itävallan ja Saksan hallitusten mukaan tehtävä laajamittaisia selvityksiä muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisten myötävaikutuksella, jotta yritysten tältä osin ilmoittamat tiedot voitaisiin tarkistaa. Pelkkä liikevaihdon laskeminen ei tässä yhteydessä riittäisi, kuten Saksan hallitus perustellusti toteaa. Sen lisäksi olisi esimerkiksi selvitettävä, onko kyse liiketoimista, jotka on otettava huomioon määritettäessä liikevaihtorajaa direktiivin 2006/112 288 artiklan mukaisesti.

53. Vaikka kotipaikkavaltio voi käyttää hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta 7.10.2003 annettuun neuvoston asetukseen (EY) N:o 1798/2003 [29] sisältyviä välineitä tietojen keräämiseksi muista jäsenvaltioista, kyseisten hallitusten mukaan tarve tehdä asianomaisia selvityksiä vesittäisi pitkälti pienten yritysten erityisjärjestelmän yksinkertaistavan vaikutuksen.

54. Direktiivillä on yksinkertaistamisen ohella toinenkin tavoite, nimittäin pienyritysten tukeminen. Tämä tavoite saavutetaan mahdollisesti ainoastaan osittain, jos liikevaihtoa laskettaessa ei oteta huomioon sijoittautumisvaltion ulkopuolella saatua liikevaihtoa. Tämä voisi nimittäin johtaa yksittäistapauksissa siihen, että vapautus myönnetään yrityksille, vaikka niiden koko unionin alueella saaman liikevaihdon kokonaismäärä ylittää pienyrityksille määritetyn liikevaihtorajan.

55. Tässä yhteydessä on kuitenkin otettava huomioon, että pienyrittäjät harjoittavat taloudellista toimintaansa tyypillisesti ainoastaan paikallisesti koti- tai asuinpaikassaan. Se, että ne saavat tämän lisäksi muissa jäsenvaltioissa liikevaihtoa, joka – maan alueella saatuun liikevaihtoon lisättynä – johtaa liikevaihtorajan ylittymiseen, on näiden verovelvollisten yritysrakenteen perusteella kaiketi poikkeus. Tavoitellun yksinkertaistamisvaikutuksen aikaansaamiseksi vaikuttaa siten asianmukaiselta käyttää lähtökohtana tyypittelyyn perustuvaa arviointia ja jättää mahdollinen ulkomailla saatu liikevaihto huomiotta pienten yritysten erityisjärjestelmään sisältyvän liikevaihtorajan määrittämisessä. On hyväksyttävä, että tukitavoite jää tästä syystä joissakin harvoissa poikkeustapauksissa

29 – EUVL L 264, s. 1.

täyttymättä, koska muutoin yksinkertaistamistavoite jäisi pääosin saavuttamatta.

56. Sikäli kuin yritykset kuitenkin saavat yksittäistapauksessa liikevaihtoa kotipaikkavaltionsa ulkopuolella, ne eivät ehdottamani tulkinnan mukaan hyödy verovapautuksesta tämän liikevaihdon osalta. Vapautusta ei nimittäin myönnetä siinä jäsenvaltiossa, jossa kyseiset liiketoimet on suoritettu, koska ne katsotaan siellä maan alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen liiketoimiksi.

57. Tämän tulkinnan kanssa ei ole ristiriidassa liiketoimintakokonaisuuden periaate, jonka komissio johtaa direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdasta. Mainitun säännöksen mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, ”joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta”.

58. Mikäli kyseisestä säännöksestä todellakin ilmenee tällainen periaate, arvonlisäverotuksen alalla tämän periaatteen ja jäsenvaltioiden välisen verotusvallan alueellisen jaon välillä olisi kuitenkin jännitteitä. Verotusvallan jako ei määräydy johdonmukaisesti verovelvollisen ja tämän kotipaikan perusteella vaan usein sen paikan perusteella, jossa verollinen palvelu suoritetaan, tai sen paikan perusteella, jossa luovutetun tavaran yksityinen kulutus tapahtuu. Arvonlisäverojärjestelmälle ei siten ole vierasta tarkastella yrityksen liiketoimia erikseen sen mukaan, missä jäsenvaltiossa niitä verotetaan.

59. Viidenteen ja kuudenteen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 24 artiklassa, luettuna yhdessä liittymisasiakirjan liitteessä XV – Luettelo, josta määrätään liittymisasiakirjan 151 artiklassa – olevan IX jakson (Verotus) 2 kohdan c alakohdan kanssa, ja direktiivin 2006/112 287 artiklassa vuosittaisella liikevaihdolla tarkoitetaan verovelvollisen siinä jäsenvaltiossa, johon tämä on sijoittautunut, vuoden aikana saaman liikevaihdon kokonaismäärää.

3. Ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys

60. Unabhängiger Finanzsenat pyytää kahdessa ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessään unionin tuomioistuinta tutkimaan kuudennen direktiivin 24 artiklan 3 kohtaa tai direktiivin 2006/112 283 artiklan 1 kohdan c alakohtaa sekä vastaavia kansallisia täytäntöönpanosäännöksiä yleisen syrjintäkiellon (EY 12 artikla), sijoittautumisvapauden (EY 43 artikla) ja palvelujen tarjoamisen vapauden (EY 49 artikla) perusteella. Lisäksi se mainitsee yhdenvertaista kohtelua koskevan yleisen periaatteen. Näin

ollen ensin on tutkittava, mitä mainituista ylemmänasteisista oikeussäännöistä voidaan soveltaa.

a) Sovellettavat perusvapaudet

61. Ennakkoratkaisupyynnön perusteena on arvonlisäveron kantaminen liikevaihdosta, jota Saksassa asuva valittaja saa asunnon vuokraamisesta Itävallassa. Mainittujen direktiivien säännösten ja itävaltalaisten täytäntöönpanosäädösten laillisuutta koskevat epäilyt perustuvat siihen, että ainoastaan maan alueelle sijoittautuneilla pienyrityksillä on oikeus verovapautukseen.

62. Ennen sen määrittämistä, minkä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitseman perusvapauden soveltamisalaan kiinteistön vuokraaminen kuuluu, haluan muistuttaa lyhyesti näiden kolmen perusvapauden keskeisistä tunnuspiirteistä.

63. Sijoittautumisvapaus ja palvelujen tarjoamisen vapaus ovat henkilöiden vapaan liikkuvuuden muotoja. Niillä varmistetaan, että unionin kansalaiset voivat esteettä harjoittaa itsenäistä taloudellista toimintaa toisessa jäsenvaltiossa, nimittäin joko perustamalla vastaanottavaan jäsenvaltioon kiinteän toimipaikan, josta käsin toimintaa harjoitetaan, tai tarjoamalla rajatylittäviä palveluja sijoittautumatta toiseen jäsenvaltioon. Näistä kahdesta perusvapaudesta on erotettava pääomien vapaa liikkuvuus, jolle on yleisesti ottaen ominaista se, ettei sijoittaja käytä henkilön ominaisuudessa oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen vaan ainoastaan sijoittaa pääomaansa toiseen jäsenvaltioon osallistumatta itse aktiivisesti sen taloudelliseen elämään.

64. Yhteisöjen tuomioistuin on vastaavasti erottanut sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer antamassaan tuomiossa. [30]

65. Yhteisöjen tuomioistuin korosti, että perustamissopimuksessa tarkoitettu sijoittautumisen käsite on hyvin laaja ja merkitsee unionin kansalaisen mahdollisuutta osallistua pysyvästi ja jatkuvasti muun kuin sen jäsenvaltion taloudelliseen elämään, josta hän on peräisin, sekä mahdollisuutta hyötyä tästä osallistumisesta ja että tämä käsite edistää näin itsenäisten ammattien harjoittamisen alalla taloudellista ja sosiaalista vuorovaikutusta unionissa. [31]

66. Sijoittautumisoikeuteen liittyvien määräysten ja säännösten soveltaminen edellyttää

30 – Asia C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006 (Kok., s. I-8203, 16 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

31 – Edellä alaviitteessä 30 mainittu asia Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomion 18 kohta, jossa viitataan asiaan 2/74, Reyners, tuomio 21.6.1974 (Kok., s. 631, Kok. Ep. II, s. 311, 21 kohta) ja asiaan C-55/94, Gebhard, tuomio 30.11.1995 (Kok., s. I-4165, 25 kohta). Ks. lisäksi asia C-451/05, ELISA, tuomio 11.10.2007 (Kok., s. I-8251, 63 kohta).

yhteisöjen tuomioistuimen mukaan kuitenkin periaatteessa pysyvää läsnäoloa vastaanottavassa jäsenvaltiossa ja siinä tapauksessa, että hankitaan tai omistetaan kiinteistöjä, niiden aktiivista hallinnointia. [32]

67. Koska nämä edellytykset eivät täyttyneet asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer, yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei sijoittautumisvapautta koskevia säännöksiä voida soveltaa. [33] Tässä yhteydessä se korosti, että samanniminen säätiö ei omista vastaanottavassa jäsenvaltiossa toimintansa harjoittamiseen tarkoitettuja tiloja ja että kiinteistön vuokraamiseen liittyvät palvelut tarjoaa vastaanottavassa jäsenvaltiossa isännöitsijä. [34]

68. Myöskään nyt esillä olevassa asiassa ei ole ilmeistä, että Schmelz itse tai hänen palkkaamansa henkilöstö olisi pysyvästi läsnä Itävallassa harjoittaakseen siellä aktiivista taloudellista toimintaa. Vuokrattua kiinteistöä sinänsä ei voida katsoa toimipaikaksi, jos henkilöt, jotka harjoittavat vastaanottavassa jäsenvaltiossa itsenäistä toimintaa, eivät toimi sieltä käsin. [35] Näin ollen sijoittautumisvapautta ei voida soveltaa nyt esillä olevassa asiassa.

69. Kyseinen toiminta voisi sen sijaan kuulua pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan, kuten Itävallan ja Saksan hallitukset katsovat asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer annettuun tuomioon viitaten.

70. EY 56 artiklassa taattu pääomien vapaa liikkuvuus käsittää ne toimenpiteet, joilla henkilöt, jotka eivät asu kyseessä olevassa jäsenvaltiossa, tekevät sinne kiinteistösijoituksia, kuten perustamissopimuksen 67 artiklan (joka on kumottu Amsterdamin sopimuksella) täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY [36] liitteessä I olevasta pääomanliikkeiden nimikkeistöstä ilmenee, ja kyseinen nimikkeistö on säilyttänyt pääomanliikkeiden käsitteen määrittämistä koskevan ohjeellisen arvonsa. [37]

71. Unabhängiger Finanzsenat ei tosin ole ennakkoratkaisupyynnössään viitannut pääomien vapaaseen liikkuvuuteen. Tämä ei kuitenkaan estä sitä, että unionin tuomioistuin

32 – Edellä alaviitteessä 30 mainittu asia Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomion 19 kohta ja edellä alaviitteessä 31 mainittu asia ELISA, tuomion 64 kohta.

33 – Edellä alaviitteessä 30 mainittu asia Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomion 20 kohta.

34 – Ks. kiinteän toimipaikan käsitteestä tarkemmin julkisasiamies Stix-Hacklin 15.12.2005 esittämä ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 30 mainitussa asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer, ratkaisuehdotuksen 50–55 kohta.

35 – Ks. EY 43 artiklassa tarkoitettua sijoittautumista koskevista vähimmäisvaatimuksista myös asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006 (Kok., s. I-7995, 67 ja 68 kohta).

36 – EYVL L 178, s. 5.

37 – Asia C-370/05, Festersen, tuomio 25.1.2007 (Kok., s. I-1129, 23 kohta) ja edellä alaviitteessä 31 mainittu asia ELISA, tuomion 59 kohta.

tarkastelee kyseistä perusvapautta voidakseen esittää kansalliselle tuomioistuimelle kaikki unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat olla hyödyllisiä tämän arvioidessa käsiteltävänään olevaa asiaa, riippumatta siitä, mihin kyseinen tuomioistuin on viitannut esittämissään kysymyksissä. [38]

72. Neuvosto ja komissio ovat istunnossa kuitenkin esittäneet perustellusti, että vuokraustoiminnan ei tässä tapauksessa pitäisi katsoa kuuluvan pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan, kuten asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer annetussa tuomiossa, vaan EY 49 artiklassa tarkoitetun palvelujen tarjoamisen vapauden soveltamisalaan. Mainitun asian kohteena oli nimittäin vuokraustoiminnasta saatujen *tulojen* verottaminen, joten erityinen yhteys pääomasijoituksesta saatuun tuottoon oli olemassa. Nyt esillä olevassa asiassa verorasite kohdistuu sitä vastoin vuokraamiseen liittyvään *liikevaihtoon* ja siten toimintaan sinänsä.

73. Tämä vastaa vakiintuneessa oikeuskäytännössä käytettyä lähestymistapaa, jonka mukaan sen määrittämiseksi, minkä liikkuvuutta koskevan vapauden perusteella kansallista lainsäädäntöä on arvioitava, huomioon on otettava kyseisen lainsäädännön tarkoitus. [39]

74. Arvonlisäverollinen vuokraustoiminta voidaan tässä yhteydessä katsoa maan alueelle sijoittautumattoman henkilön tarjoamaksi palveluksi, vaikka palvelua tarjotaan suhteellisen pysyvästi ja luomalla vastaanottavaan jäsenvaltioon pysyviä toimintaedellytyksiä – nyt esillä olevassa asiassa asunto. [40]

75. EY 12 artiklan, jossa määrätään yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä on kiellettyä, sovellettavuuden osalta on todettava, että tätä määräystä voidaan soveltaa itsenäisesti ainoastaan sellaisiin unionin oikeuden soveltamisalaan kuuluviin tapauksiin, joita varten perustamissopimuksessa ei ole erityisiä syrjinnän kieltäviä määräyksiä. [41] Tästä syystä nyt esillä olevassa asiassa ei voida vedota palvelujen tarjoamisen vapauden lisäksi yleiseen syrjintäkieltoon. Tämä pätee vastaavasti yhdenvertaista kohtelua koskevaan periaatteeseen, joka on tunnustettu yleiseksi oikeusperiaatteeksi.

76. Välipäätelmänä on näin ollen todettava, että pienyritysten vapauttamista arvonlisäverosta koskevia kuudennen direktiivin ja

38 – Ks. vastaavasti asia C-241/89, SARPP, tuomio 12.12.1990 (Kok., s. I-4695, 8 kohta); asia C-387/01, Weigel, tuomio 29.4.2004 (Kok., s. I-4981, 44 kohta); asia C-152/03, Ritter-Coulais, tuomio 21.2.2006 (Kok., s. I-1711, 29 kohta) ja asia C-506/06, Mayr, tuomio 26.2.2008 (Kok., s. I-1017, 43 kohta).

39 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 35 mainittu asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 31–33 kohta; asia C-452/04, Fidium Finanz, tuomio 3.10.2006 (Kok., s. I-9521, 34 ja 44–49 kohta) ja asia C-311/08, SGI, tuomio 21.1.2010 (Kok., s. I-487, 25 kohta).

40 – Ks. asia C-55/94, Gebhard, tuomio 30.11.1995 (Kok., s. I-4165, 26 ja 27 kohta) ja asia C-215/01, Schnitzer, tuomio 11.12.2003 (Kok., s. I-14847, 28–32 kohta).

41 – Ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001 (Kok., s. I-1727, 38 ja 39 kohta); asia C-443/06, Hollmann, tuomio 11.10.2007 (Kok., s. I-8491, 28 ja 29 kohta) ja edellä alaviitteessä 39 mainittu asia SGI, tuomion 31 kohta.

direktiivin 2006/112 säännöksiä sekä vastaavia kansallisia täytäntöönpanosäännöksiä on tutkittava EY 49 artiklassa määrätyn palvelujen tarjoamisen vapauden perusteella.

b) Palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittaminen

77. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EY 49 artiklassa ei edellytetä ainoastaan sitä, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelujen tarjoajan kaikenlainen kansalaisuuteen perustuva syrjintä poistetaan, vaan siinä edellytetään myös kaikkien rajoitusten poistamista, vaikka niitä sovellettaisiin erotuksetta sekä kotimaisiin että muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin palvelujen tarjoajiin, jos nämä rajoitukset ovat omiaan estämään palvelun tarjoajan, joka on sijoittautunut johonkin toiseen jäsenvaltioon, jossa hän tarjoaa vastaavanlaisia palveluja lainmukaisesti, toiminnan, haittaamaan tätä toimintaa tai tekemään siitä vähemmän houkuttelevaa. [42]

78. Yhteisön oikeudessa ei kielletä ainoastaan avointa kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää, vaan myös kaikki peitellyn syrjinnän muodot, jotka muiden erotteluperusteiden soveltamisen perusteella johtavat tosiasiallisesti samaan lopputulokseen. [43] Näin on erityisesti silloin, kun on kyse toimesta, jossa säädetään kotipaikkaan perustuvasta erottelusta, koska vaarana on, että kyseistä toimea sovelletaan pääasiallisesti muiden jäsenvaltioiden kansalaisten vahingoksi, koska henkilöt, joiden kotipaikka ei ole asianomaisen jäsenvaltion alueella, ovat useimmiten muiden valtioiden kansalaisia. [44]

79. Kielto, jonka mukaan jäsenvaltion kansalaisia ei saa estää käyttämästä palvelujen tarjoamisen vapautta kansalaisuuteen tai kotipaikkaan perustuvalla syrjinnällä tai muilla rajoituksilla, ei koske ainoastaan jäsenvaltioita vaan myös unionin lainsäätäjää tämän antaessa EY 93 artiklan nojalla säännöksiä liikevaihtoverojen yhdenmukaistamiseksi. Välillisten verojen yhdenmukaistamisen on nimittäin tarkoitus edistää sisämarkkinoiden luomista ja toimintaa, mikä käsittää myös perusvapauksien käyttämistä koskevien esteiden poistamisen.

80. Kuudennen direktiivin 24 artiklan 2 ja 3 kohdan sekä direktiivin

42 – Ks. mm. asia C-58/98, Corsten, tuomio 3.10.2000 (Kok., s. I-7919, 33 kohta); asia C-131/01, komissio v. Italia, tuomio 13.2.2003 (Kok., s. I-1659, 26 kohta) ja asia C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional ja Baw International, tuomio 8.9.2009 (Kok., s. I-7633, 51 kohta).

43 – Ks. mm. asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995 (Kok., s. I-2493, 16 kohta); asia C-385/00, De Groot, tuomio 12.12.2002 (Kok., s. I-11819, 75 kohta); asia C-346/04, Conijn, tuomio 6.7.2006 (Kok., s. I-6137, 15 kohta) ja asia C-103/08, Gottwald, tuomio 1.10.2009 (Kok., s. I-9117, 27 kohta).

44 – Asia C-224/97, Ciola, tuomio 29.4.1999 (Kok., s. I-2517, 14 kohta); asia C-388/01, komissio v. Italia, tuomio 16.1.2003 (Kok., s. I-721, 14 kohta) ja edellä alaviitteessä 43 mainittu asia Gottwald, tuomion 28 kohta.

2006/112 287 artiklan 4 alakohdan nojalla, luettuna yhdessä 283 artiklan 1 kohdan c alakohdan kanssa, Itävallan tasavalta voi vapauttaa arvonlisäverosta pienyritykset, jotka ovat sijoittautuneet Itävaltaan ja joiden vuosittainen liikevaihto on enintään 35 000 ecua. Itävallan lainsäätäjä on käyttänyt tätä mahdollisuutta Vuoden 1994 UStG:n 6 §:n 1 momentin 27 kohdassa. Ulkomaalaisten verovelvollisten on sitä vastoin maksettava arvonlisäveroa Itävallassa saamastaan liikevaihdosta, vaikka se ei ylittäisikään Itävallassa sovellettavaa liikevaihtorajaa.

81. Komissio huomauttaa tältä osin perustellusti, että pienyritykset saavat pääsääntöisesti sellaista liikevaihtoa, jota verotetaan niiden koti- tai asuinpaikassa. Tiettyjen palvelujen, kuten nyt käsiteltävänä olevan vuokraustoiminnasta saatavan liikevaihdon (vrt. direktiivin 2006/112 45 artikla), kohdalla palvelujen suorituspaikka ja palveluntarjoajan koti- tai asuinpaikka voivat kuitenkin olla kaksi eri paikkaa. Sama problematiikka voi koskea myös palveluja, joiden suorituspaikkana pidetään paikkaa, jossa palvelu tosiasiallisesti suoritetaan, tai paikkaa, jossa on hankkijan kotipaikka. [45]

45 – Ks. direktiivin 2006/112 44 ja 46–56 artikla.

82. Vapautuksen soveltamatta jättäminen ulkomaisiin palveluntarjoajiin johtaa näissä tapauksissa sijoittautumispaikkaan ja siten välillisesti kansalaisuuteen perustuvaan erilaiseen kohteluun, koska sijoittautumiskriteerin täyttävät pääosin asianomaisen jäsenvaltion kansalaiset. Tästä seuraa palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittaminen. Verovapautuksen epääminen tekee nimittäin palvelujen tarjoamisesta toisessa jäsenvaltiossa vähemmän houkuttelevaa, koska palvelun suorituspaikkaan sijoittautuneet pienyritykset voivat tarjota vastaavaa palvelua verottomasti ja siten joko edullisempaan hintaan tai suuremmalla voittomarginaalilla kuin ulkomaiset yritykset.

83. Komission väitteestä poiketen ulkomaisiin yrityksiin kohdistuvaa verorasitetta ei tässä yhteydessä poisteta täysin sillä, että ne voivat vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, kun taas maan alueelle sijoittautuneilla pienyrityksillä, joiden palvelut on vapautettu verosta, ei ole tällaista vähennysoikeutta (kuudennen direktiivin 24 artiklan 5 kohta ja direktiivin 2006/112 289 artikla). Koska ostot ovat yleensä arvoltaan vähäisempiä kuin tuotettavat palvelut, ulkomaalaiset verovelvolliset maksavat edelleen arvonlisäveroa näiden erotuksesta. Kotimaiset pienyritykset on sitä vastoin vapautettu kokonaan verosta. Lisäksi voi olla tilanteita, joissa hyvin vähäinen

liikevaihto syntyy tuotantoketjun alkupäässä, jolloin vähennyskelpoista ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ei ole.

84. Mikäli tiettyjen liiketoimintamuotojen kohdalla on kuitenkin houkuttelevampaa käyttää vähennysoikeutta ja luopua palveluja koskevasta verovapautuksesta, kotimaiset pienyritykset voivat valita tavallisen arvonlisäverojärjestelmän noudattamisen (vrt. kuudennen direktiivin 24 artiklan 6 kohta ja direktiivin 2006/112 290 artikla). [46] Ulkomaisilla pienyrityksillä ei sitä vastoin ole tällaista valinnanmahdollisuutta, vaan niihin sovelletaan kaikissa tapauksissa tavallista arvonlisäverojärjestelmää.

c) Maan alueelle sijoittautuneiden ja sijoittautumattomien verovelvollisten tilanteiden rinnastettavuus

85. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan syrjintää on erilaisten sääntöjen soveltaminen toisiinsa rinnastettavissa tapauksissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tapauksissa. [47]

86. Välittömiä veroja koskevassa oikeuskäytännössään yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteissa on objektiivisia eroja. Tästä syystä myöskään tilanteessa, jossa jäsenvaltio ei anna ulkomailla asuvalle tiettyjä sellaisia veroetuja, jotka se myöntää maassa asuvalle, ei ole yleensä kysymys syrjinnästä. [48]

87. Yhteisöjen tuomioistuin on tässä yhteydessä korostanut, että ulkomailla asuvan henkilön valtion alueelta saama tulo on yleensä vain osa hänen kokonaistuloistaan, jotka kertyvät pääasiallisesti hänen asuinmaastaan. Sen ohella ulkomailla asuvan henkilön kokonaistulojen ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen mukaista veronmaksukykyä voidaan arvioida paremmin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus. Tämä paikka vastaa yleensä asianomaisen henkilön tavanomaista asuinpaikkaa. [49]

46 – Itävallan hallitus viittasi istunnossa siihen, että kiinteistön rakennustöihin sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää vuokratuloista kannettavasta verosta. Koska vuokraukseen sovelletaan alennettua verokantaa, arvonlisäveron osalta voi Itävallan hallituksen mukaan syntyä jopa ylijäämää. Iäkkäämmän kiinteistön hankkimisen yhteydessä vähennysoikeutta ei kuitenkaan kaiketi enää olisi.

47 – Ks. mm. asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok., s. I-225, 30 kohta); edellä alaviitteessä 43 mainittu asia Wielockx, tuomion 17 kohta; asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006 (Kok., s. I-11673, 46 kohta) ja asia C-282/07, Truck Center, tuomio 22.12.2008 (Kok., s. I-10767, 37 kohta).

48 – Edellä alaviitteessä 47 mainittu asia Schumacker, tuomion 31 ja 34 kohta; edellä alaviitteessä 43 mainittu asia Wielockx, tuomion 17 ja 18 kohta; asia C-234/01, Gerritse, tuomio 12.6.2003 (Kok., s. I-5933, 43 kohta); asia C-169/03, Wallentin, tuomio 1.7.2004 (Kok., s. I-6443, 15 ja 16 kohta) ja asia C-329/05, Meindl, tuomio 25.1.2007 (Kok., s. I-1107, 23 kohta).

49 – Edellä alaviitteessä 47 mainittu asia Schumacker, tuomion 32 kohta sekä edellä alaviitteessä 48 mainitut asia Gerritse, tuomion 43 kohta, asia Wallentin, tuomion 16 kohta ja asia Meindl, tuomion 23 kohta.

88. Näitä toteamuksia voidaan soveltaa tarkasteltavana olevaan tilanteeseen. Pienyrittäjien vapauttamisella arvonlisäverosta on ainakin osittain samat tavoitteet kuin tietyillä henkilökohtaiseen tilanteeseen ja veronmaksukykyyn liittyvillä eduilla, joita luonnollisille henkilöille myönnetään tuloverotuksessa. Molemmissa tapauksissa on kyse siitä, että tulot tai liikevaihto, jotka eivät ylitä tiettyä raja-arvoa, vapautetaan verosta verovelvolliseen kohdistuvan rasitteen keventämiseksi ja tämän taloudellisen tilanteen parantamiseksi.

89. Kuten on jo todettu, pienyritysten liikevaihto kertyy luonnollisten henkilöiden tulojen tavoin pääasiallisesti paikassa, johon ne ovat sijoittautuneet. Pienyrityksen sijoittautumisvaltiolla on siten parhaat edellytykset selvittää yrityksen kokonaisliikevaihto ja mahdollisesti tehdä tarvittavat tarkastukset yrityksissä, mikäli liikevaihtorajan noudattamiseen liittyy epäilyjä.

90. Tässä yhteydessä on otettava huomioon, että liikevaihtoraja koskee koko verovuoden aikana jäsenvaltion alueella saatua liikevaihtoa. Kuluvan vuoden liikevaihdosta on siten tehtävä arvio aiempien verovuosien perusteella. Se, ettei liikevaihtoraja ole tosiasiallisesti ylittynyt, voidaan määrittää lopullisesti vasta jälkikäteen. Sijoittautumisvaltiolla on parhaat edellytykset tehdä liikevaihtoarvio ja – mikäli se osoittautuu jälkikäteen virheelliseksi – toteuttaa tarvittavat toimet verotuksen oikaisemiseksi.

91. Tiedot, jotka veroviranomaisilla on käytettävissään kotimaisen verovelvollisen tuloverotuksen yhteydessä, voivat olla hyödyllisiä verollisen liikevaihdon laskennassa. Tässä yhteydessä ei tarvitse käsitellä sitä, missä määrin niiden perusteella voidaan päätellä tarkasti liikevaihdon määrä ja koostumus; seikka, josta Itävallan ja Saksan hallitukset ilmaisivat epäilyksensä istunnossa. Neuvosto on kuitenkin perustellusti huomauttanut, että itsenäisestä ammatinharjoittamisesta saatujen tietynsuuruisten tulojen ilmoittaminen voi joka tapauksessa antaa aihetta tutkia, onko kyseessä pienyritys.

92. Jäsenvaltio, jossa ulkomainen pienyritys suorittaa arvonlisäverollisia liiketoimia, voi sitä vastoin tarkastella asianomaisen verovelvollisen taloudellisesta toiminnasta ainoastaan sitä osaa, jota harjoitetaan kyseisen jäsenvaltion alueella. Tämän jäsenvaltion veroviranomaiset eivät siten voi yksin arvioida, jääkö ulkomaisen palveluntarjoajan

kokonaisliikevaihto tietyn verovuoden aikana pienyrityksiä koskevan liikevaihtorajan alapuolelle.

93. Komissio on viitannut asetukseen N:o 1798/2003, jossa jäsenvaltioille annetaan erilaisia mahdollisuuksia keskinäiseen tietojenvaihtoon. Se on kuitenkin myös selventänyt, että tietokantaan, joka jäsenvaltion on asetuksen V luvun mukaisesti perustettava, ei kaikissa tapauksissa sisälly kaikkia tietoja, joiden perusteella voidaan päätellä, onko kyseessä pienyritys. Komission mukaan monissa tapauksissa sijoittautumisvaltiolle joudutaan siksi esittämään kalliita tietopyyntöjä.

94. Vaikka onkin olemassa keinoja, joilla vastaanottava jäsenvaltio voi saada selville, katsotaanko ulkomainen palveluntarjoaja kotipaikkavaltiossaan pienyritykseksi, ulkomaisten palveluntarjoajien liikevaihdon vapauttaminen arvonlisäverosta on pääsääntöisesti ristiriidassa pienten yritysten erityisjärjestelmän merkityksen ja tavoitteen kanssa.

95. Vapautus on tarkoitettu eduksi, jonka jokainen pienyritys saa ainoastaan kerran ja tietynsuuruisena – samaan tapaan kuin tuloverotuksessa käytettävässä perusvähennyksessä. Koko unionin alueella saadun liikevaihdon huomioon ottaminen sen määrittämisessä, onko kyseessä pienyritys, vastaisi parhaiten tätä vapautuksen luonnetta, mutta se ei ole mahdollista viidenteen ja kuudenteen ennakkoratkaisukysymykseen annetussa vastauksessa mainituista syistä.

96. Jos vastaanottava jäsenvaltio vapauttaisi arvonlisäverosta myös ulkomaisten pienyritysten saaman liikevaihdon ottamatta tältä osin huomioon sijoittautumisvaltiossa saatua liikevaihtoa, koko unionin alueella saadun liikevaihdon kokonaismäärä voisi ylittää pieniä yrityksiä koskevan liikevaihtorajan. Verovelvollinen voisi siis teoriassa saada verotonta liikevaihtoa sijoittautumisvaltionsa lisäksi kaikissa muissakin jäsenvaltioissa. Tämä edun laajentaminen olisi vastoin tavoitetta vapauttaa liikevaihto verosta ainoastaan kerran ja tiettyyn enimmäismäärään asti.

97. Koska maan alueelle sijoittautuneet ja ulkomaalaiset verovelvolliset eivät siis järjestelmän tavoitteen osalta ole tavallisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa, pienyrityksiä koskevan vapautuksen myöntäminen ainoastaan ensiksi mainitulle ryhmälle ei ole syrjintää.

98. Välittömiä veroja koskevassa oikeuskäytännössään yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin myös katsonut, että maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet ovat kuitenkin poikkeuksellisesti rinnastettavissa toisiinsa, kun ulkomailla asuva ei saa merkittäviä tuloja

asuinpaikkansa valtiosta vaan saa olennaisen osan verotettavista tuloistaan työskentelyvaltiossa harjoitetusta toiminnasta. Asuinpaikan valtiolla ei tällöin ole mahdollisuutta myöntää hänelle hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamisesta aiheutuvia etuja. [50]

99. Sellaisen ulkomailla asuvan henkilön osalta, joka saa olennaisen osan tuloistaan muussa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan, syrjintä muodostuu nimittäin siitä, että tämän ulkomailla asuvan henkilön henkilö- ja perhekohtaista tilannetta ei oteta huomioon asuinvaltiossa eikä työskentelyvaltiossa. [51]

100. Vastaavassa tilanteessa on myös Schmelz. Hän ei harjoita asuinvaltiossaan arvonlisäverollista toimintaa eikä siten hyödy vapautuksesta siellä. Hän saa verollista liikevaihtoa ainoastaan Itävallassa vuokraamalla siellä sijaitsevaa asuntoa. Itävallan veroviranomaiset eivät kuitenkaan katso häntä maan alueelle sijoittautuneeksi pienyritykseksi, minkä vuoksi mainitusta liikevaihdosta kannetaan arvonlisäveroa.

101. Tämä johtaa erilaiseen kohteluun verrattuna tyypillisiin pienyrityksiin, jotka saavat liikevaihtonsa pääosin asuin- tai kotipaikkavaltiossaan ja voivat näin ollen harjoittaa siellä tietynlaajuista taloudellista toimintaa joutumatta maksamaan liikevaihtoveroa. Schmelz sitä vastoin ei hyödy pienten yritysten erityisjärjestelmästä, vaikka hänen liikevaihtonsa kertyy samoin yhdestä jäsenvaltiosta eikä ylitä kyseisessä jäsenvaltiossa sovellettavaa liikevaihtorajaa. Tällainen erilainen kohtelu rajoittaa palvelujen tarjoamisen vapauden käyttämistä.

d) Rajoituksen oikeuttaminen

102. Palvelujen tarjoamisen vapautta koskeva rajoitus voidaan hyväksyä vain, jos sillä pyritään EY:n perustamissopimuksen mukaiseen hyväksyttävään tavoitteeseen ja sitä voidaan pitää oikeutettuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä. [52]

103. Rajaamalla verovapautus koskemaan kotimaisia pienyrityksiä pyritään varmistamaan, että kukin pienyritys saa tämän edun ainoastaan kerran, nimittäin siellä, missä se pääasiallisesti harjoittaa taloudellista toimintaansa. Näin pyritään estämään ilman

50 – Ks. edellä alaviitteessä 47 mainittu asia Schumacker, tuomion 36 kohta; edellä alaviitteessä 43 mainittu asia De Groot, tuomion 89 kohta ja edellä alaviitteessä 48 mainittu asia Wallentin, tuomion 17 kohta.

51 – Edellä alaviitteessä 47 mainittu asia Schumacker, tuomion 38 kohta; edellä alaviitteessä 43 mainittu asia Wielockx, tuomion 20–22 kohta ja edellä alaviitteessä 48 mainittu asia Wallentin, tuomion 17 kohta.

52 – Ks. asia C-398/95, SETTG, tuomio 5.6.1997 (Kok., s. I-3091, 21 kohta); asia C-341/05, Laval un Partneri, tuomio 18.12.2007 (Kok., s. I-11767, 101 kohta) ja asia C-330/07, Jobra, tuomio 4.12.2008 (Kok., s. I-9099, 27 kohta).

kohtuuttomia hallinnollisia kuluja se, että yritykset hyötyvät vapautuksesta useammin kuin kerran.

104. Yhteisöjen tuomioistuin on tältä osin jo todennut, että tarve taata verovalvonnan tehokkuus kuuluu yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin, joilla voidaan perustella EY:n perustamissopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käyttämisen rajoittaminen. [53]

105. On kuitenkin syytä muistuttaa, että perustamissopimuksessa taattuihin vapauksiin kohdistuva rajoitus edellyttää unionin oikeuden mukaisen hyväksyttävän tarkoituksen olemassaolosta riippumatta sitä, että kyseisellä toimenpiteellä voidaan taata sillä olevan tavoitteen toteutuminen eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tämän tavoitteen saavuttamiseksi tarpeen. [54]

106. Lisäksi kansallinen lainsäädäntö on omiaan takaamaan ilmoitetun tavoitteen toteutumisen vain, jos se tosiasiallisesti vastaa tavoitteeseen johdonmukaisella ja järjestelmällisellä tavalla. [55]

107. Pienten yritysten erityisjärjestelmä ei täytä näitä vaatimuksia, jos Schmelzin kaltaisessa tilanteessa oleva taloudellinen toimija ei voi hyötyä vapautuksesta yhdessäkään jäsenvaltiossa, vaikka tällainen toimija saa liikevaihtoa ainoastaan yhdessä jäsenvaltiossa vuokraamalla siellä sijaitsevaa kiinteistöä eikä tämä liikevaihto ylitä pieniä yrityksiä koskevaa liikevaihtorajaa.

108. Vapautuksen epääminen myös sellaisessa tapauksessa, jossa etu olisi sen merkityksen ja tavoitteen mukaisesti selvästi myönnettävä eikä verovelvolliselle anneta mahdollisuutta osoittaa saavansa verollista liikevaihtoa ainoastaan kyseisessä jäsenvaltiossa, ylittää sen, mikä on tarpeen verovalvontaan liittyvistä syistä.

e) Pätevyyden säilyttävän tulkinnan mahdollisuus

109. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tointa on kuitenkin tulkittava niin pitkälle kuin mahdollista tavalla, joka ei aseta sen pätevyyttä kyseenalaiseksi. [56] Kaikkia

53 – Ks. asia C-101/05, A, tuomio 18.12.2007 (Kok., s. I-11531, 55 kohta) ja yhdistetyt asiat C-155/08 ja C-157/08, Passenheim-van Schoot, tuomio 11.6.2009 (Kok., s. I-5093, 45 kohta).

54 – Ks. edellä alaviitteessä 53 mainitut yhdistetyt asiat Passenheim-van Schoot, tuomion 47 kohta; asia C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, tuomio 17.11.2009 (Kok., s. I-10821, 42 kohta) ja asia C-384/08, Attanasio Group, tuomio 11.3.2010 (Kok., s. I-2055, 51 kohta).

55 – Ks. asia C-169/07, Hartlauer, tuomio 10.3.2009 (Kok., s. I-1721, 55 kohta) ja edellä alaviitteessä 54 mainitut asia Presidente del Consiglio dei Ministri, tuomion 42 kohta ja asia Attanasio Group, tuomion 51 kohta.

56 – Ks. asia C-403/99, Italia v. komissio, tuomio 4.10.2001 (Kok., s. I-6883, 37 kohta); asia C-305/05, Ordre des barreaux francophones et germanophone ym., tuomio 26.6.2007 (Kok., s. I-5305, 28 kohta) ja yhdistetyt asiat C-402/07 ja C-432/07, Sturgeon ym., tuomio 19.11.2009 (Kok., s. I-10923, 47 kohta).

unionin toimia on tulkittava primaarioikeuden mukaisesti, johon kuuluvat erityisesti perusvapaudet, joiden mukaan rajatylittäviä tilanteita ei saa kohdella epäedullisemmin kuin puhtaasti jäsenvaltion sisäisiä tilanteita, ellei tällaista eroa voida objektiivisesti perustella. [57]

110. Näin ollen on tutkittava, seuraako Schmelzin kaltaisessa tilanteessa olevan verovelvollisen epäedullisempi verokohtelu väistämättä direktiiveistä vai olisiko kuudennen direktiivin 24 artiklan 3 kohdan kolmannen alakohdan ja direktiivin 2006/112 283 artiklan 1 kohdan c alakohdan pätevyyden säilyttävä tulkinta mahdollinen.

111. Saksan hallitus on tässä yhteydessä katsonut, että tulkittaessa sijoittautumisen käsitettä laajasti Schmelz voitaisiin katsoa Itävaltaan sijoittautuneeksi verovelvolliseksi.

112. Tältä osin on todettava, että kuudennen direktiivin 24 artiklan 3 kohdan kolmanteen alakohtaan ja direktiivin 2006/112 283 artiklan 1 kohdan c alakohtaan sisältyvä sijoittautumisen käsite on unionin oikeuden käsite, jota on tulkittava itsenäisesti.

113. Käsitteen merkityksen mukaan ”sijoittautuminen” edellyttää, että henkilöllä on pysyvästi vakaa kiinnekohta kyseisessä valtiossa. Sanamuodon mukainen tulkinta mahdollistaisi siten sen, että kiinteistön omistaja katsotaan maan alueelle sijoittautuneeksi verovelvolliseksi, vaikka tämä ei itse käytä kyseistä kiinteistöä asuntona. Tässä yhteydessä on syytä korostaa, että direktiiveissä ei nimenomaisesti käytetä käsitteitä ”asuinpaikka” tai ”kotipaikka” vaan sijoittautumisen käsitettä, joka mahdollistaa laajemman tulkinnan kuin ensiksi mainitut teknisemmät termit.

114. Tälle sijoittautumisen käsitteen tulkinnalle ei ole esteenä edellä esitetty toteamus, jonka mukaan toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan asunnon vuokraamista ei nyt esillä olevassa asiassa katsota sijoittautumisvapauden käyttämiseksi. EY 43 artiklaan sisältyvän sijoittautumisen käsitteen sekä kuudennen direktiivin 24 artiklan 3 kohdan kolmanteen alakohtaan ja direktiivin 2006/112 283 artiklan 1 kohdan c alakohtaan sisältyvän sijoittautumisen käsitteen sääntely-yhteys on nimittäin täysin erilainen.

57 – Ks. vastaavasti yhdenvertaista kohtelua koskevasta yleisestä periaatteesta asia C-210/03, Swedish Match, tuomio 14.12.2004 (Kok., s. I-11893, 70 kohta); asia C-344/04, IATA ja ELFAA, tuomio 10.1.2006 (Kok., s. I-403, 95 kohta) ja edellä alaviitteessä 56 mainitut yhdistetyt asiat Sturgeon ym., tuomion 48 kohta.

f) Välipäätelmä

115. Direktiiviä voidaan näin ollen tulkita siten, ettei Schmelzin kaltaisessa tilanteessa olevan taloudellisen toimijan liikevaihdon verokohtelu johda palvelujen tarjoamisen vapauden loukkaamiseen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on tutkia, mahdollistavatko myös itävaltalaiset täytäntöönpanosäännökset vastaavan unionin oikeuden mukaisen tulkinnan. Mikäli tällainen tulkinta ei ole mahdollinen, näitä täytäntöönpanosäännöksiä olisi jätettävä soveltamatta siltä osin kuin niissä evätään pienyrityksiä koskeva verovapautus Schmelzin kaltaisessa tilanteessa olevalta verovelvolliselta.

116. Ensimmäiseen ja toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 24 artiklan 3 kohdan kolmanteen alakohtaan ja direktiivin 2006/112 283 artiklan 1 kohdan c alakohtaan sisältyvää maan alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen käsitettä on tulkittava siten, ettei sen piiriin kuulu taloudellinen toimija, joka saa arvonlisäverollista liikevaihtoa yksinomaan kyseisessä jäsenvaltiossa vuokraamalla omistuksessaan olevaa asuntoa ja jonka liikevaihto ei ylitä pieniä yrityksiä koskevaan verovapautukseen tässä jäsenvaltiossa sovellettavaa liikevaihtorajaa. Sikäli kuin mainittuja säännöksiä tulkitaan tässä merkityksessä, ennakkoratkaisukysymysten tarkastelussa ei ole ilmennyt seikkoja, jotka voisivat asettaa näiden säännösten pätevyyden kyseenalaiseksi.

4. Kolmas ja neljäs ennakkoratkaisukysymys

117. Ensimmäisen ja toisen ennakkoratkaisukysymyksen vastauksen vuoksi kolmanteen ja neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen ei ole tarpeen vastata.

V Ratkaisuehdotus

118. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wienin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

1) Vuosittaisella liikevaihdolla, sellaisena kuin siitä säädetään

– jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY, 24 artiklassa, luettuna yhdessä liittymisasiakirjan liitteessä XV – Luettelo, josta määrätään liittymisasiakirjan 151 artiklassa – olevan IX jakson (Verotus) 2 kohdan c alakohdan kanssa, ja

– yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 287 artiklassa,

tarkoitetaan verovelvollisen siinä jäsenvaltiossa, johon tämä on sijoittautunut, vuoden aikana saaman liikevaihdon kokonaismäärää.

2) Kuudennen direktiivin 24 artiklan 3 kohdan kolmanteen alakohtaan ja direktiivin 2006/112 283 artiklan 1 kohdan c alakohtaan sisältyvää maan alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen käsitettä on tulkittava siten, ettei sen piiriin kuulu taloudellinen toimija, joka saa arvonlisäverollista liikevaihtoa yksinomaan kyseisessä jäsenvaltiossa vuokraamalla omistuksessaan olevaa asuntoa ja jonka liikevaihto ei ylitä pieniä yrityksiä koskevaan verovapautukseen tässä jäsenvaltiossa sovellettavaa liikevaihtorajaa.

Sikäli kuin mainittuja säännöksiä tulkitaan tässä merkityksessä, ennakkoratkaisukysymysten tarkastelussa ei ole ilmennyt seikkoja, jotka voisivat asettaa näiden säännösten pätevyyden kyseenalaiseksi.